



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 236 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
cu nr. A_SLP 1352/26.06.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./ 25.06.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1352/26.06.2015, asupra contestației formulată de persoana fizică .X., domiciliată în .X., Str. .X., bl. Corp .X., ap. .X., sector .X., având cod de identificare fiscală RO.X., prin Cabinet Avocat .X. din .X., .X., cam. .X., adresă aleasă ca sediu procesual de către contestator.

Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr..X./30.04.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.04.2015, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./30.04.2015, respectiv 18.05.2015, așa cum reiese din adresa nr..X./30.04.2015 emisă de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la

Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., respectiv 11.06.2015, unde a fost înregistrată sub nr..X..

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de persoana fizică .X..

I. Persoana fizică .X. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., prin Decizia de impunere nr..X./30.04.2015, precizând următoarele:

I.a. Încadrarea eronată a operațiilor de execuție a unor opere de artă monumentala pentru autoritățile publice locale sau centrale ca fiind operațiuni taxabile, acestea fiind în regimul operațiilor scutite (art.141 alin.(1), lit.m) din Codul Fiscal).

Referitor la lucrările de artă plastică efectuate în perioada 2006 – 2010, contestatara precizează că, acestea au fost comandate și aparțin Administrației Monumentelor și Patrimoniului Turistic, instituție publică de cultură fără scop patrimonial, aflată în subordinea Consiliului General al Municipiului București, sau altor instituții publice de cultură, urmărind scopul de a fi puse la dispoziția publicului larg pentru educație culturală și istorică, potrivit dispozițiilor art.2 din Legea monumentelor de for public nr.120/2006.

Având în vedere aceste considerente, persoana fizică apreciază că prestațiile de servicii contractate cu diverse instituții publice de cultură sunt operațiuni scutite de TVA, conform prevederilor art.141 alin.(1) lit.m) din Codul fiscal, întrucât sunt operațiuni de interes general.

De asemenea, prin cesionarea drepturilor de autor în favoarea instituțiilor publice, acestea au dobândit exclusivitatea exploatareii operelor de creație intelectuală, fiind astfel abilitate să pună operele de artă la dispoziția publicului larg pentru educație culturală și istorică.

Faptul că operațiile efectuate de persoana fizică .X. sunt operațiuni scutite de taxă este confirmat și de instituțiile publice contractante astfel:

- toate institutiile publice beneficiare a acestor opere de arta monumentala au incadrat aceste operatiuni ca fiind scutite de la plata TVA inca de la momentul semnarii contractelor de executie a respectivelor lucrari de arta monumentala si lucrarilor de restaurare la acelasi tip de opere;

- in mod expres, din cuprinsul contractelor incheiate cu aceste institutii publice, in care se mentioneaza că «in calitate de proprietar, Administratia Monumentelor si Patrimoniul Turistic este autorizata sa devina utilizator al lucrarii, avand dreptul de a expune public opera de arta»;

- in mod expres, din cuprinsul adresei nr..X./25.05.2015, anexată la dosarul cauzei, emisă ca urmare a solicitarii de clarificare a acestui aspect din data de 22.05.2015, în care se precizează: *“Drept urmare, prin caracteristica lor de a raspunde interesului general, lucrarile de arta monumentala si lucrarile de restaurare monumentala apartin institutiilor publice si ca atare prestarile de servicii artistice contactate de institutia noastra cu domnul artist plastic Ionel Stoicescu sunt operatiuni scutite de taxa, conform prevederilor art.141, alin.1 Cod fiscal”.*

Totodată, persoana fizică .X. precizează că în acest sens s-a pronuntat si Judecatoria Sector .X., prin Sentinta Civila nr..X. din 17.01.2012, pronunțată în dosarul nr..X./2011, avand ca obiect contestatie la executare, si ca părți pe .X., în calitate de contestatar, și Administratia Sector .X. Finantelor Publice in calitate de intimat: *“În aceste condiții devin aplicabile prevederile art.141, alin.1, lit.k si m din Codul fiscal, dat fiind faptul ca lucrarile de arta monumentala au reprezentat servicii furnizate institutiilor publice si in consecinta, prin caracteristica lor de a raspunde interesului general, apartin institutiilor publice, astfel cum s-a retinut mai sus, ceea ce inseamna ca lucrarile efectuate de contestator sunt scutite de plata TVA”.*

Prin urmare, persoana fizică .X. consideră că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 2006 - 2010 a realizat operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA, fără să analizeze continutul contractelor de prestari servicii incheiate cu institutiile publice.

I.b. Depasirea duratei maxime legale a inspectiei fiscale

Referitor la acest aspect, persoana fizică .X. precizează că, dispozitiile art.104 din Codul de procedură fiscală prevăd faptul că inspectia fiscala va fi efectuata in asa fel incat sa afecteze cat mai putin activitatea curenta a contribuabililor si sa utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale. În cazul său, inspectia fiscala a debutat la data de 12.01.2011 si s-a

finalizat la data de 17.04.2015, în perioada 12.01.2011 - 09.04.2015 neavând loc o suspendare a inspectiei fiscale întrucât:

- Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice nu a emis nici un document de suspendare a inspectiei fiscale ce a intervenit dupa data de 11.01.2011;

- potrivit legii, contribuabilul poate solicita o singura data suspendarea inspectiei fiscale, solicitare facuta pana la data de 11.01.2011.

Prin urmare, inspectia fiscala s-a desfasurat pe o perioada de 4 ani, termen ce depășește cu mult termenul legal de 3 luni prevăzut pentru durata inspectiei fiscale, incalcandu-se astfel dispozitiile legale prevazute de art.104 din Codul de Procedura Fiscala, persoana fizică .X. făcând trimitere si la Decizia nr. .X./24.02.2010 pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti.

Astfel, contestatara susține că, prin depasirea termenului de 3 luni, in mod abuziv au fost calculate accesorii reprezentând penalități și dobândă, cauzându-i un prejudiciu in suma de .X. lei.

Prin urmare, în acest caz, contestatara solicită aplicarea sanctiunii nulitatii actelor administrative fiscale, în temeiul art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscală, coroborat cu art.175 alin.(1) din același act normativ.

I.c. Stabilirea în mod eronat a unor obligatii de plata in sarcina contestatarului care pe perioada supusa inspectiei fiscale nu era identificat fiscal cu codul fiscal RO.X..

Potrivit Codului de procedura fiscala, codul de identificare fiscala pentru persoanele fizice este codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale. În perioada 2006 – 2010, perioadă suspusă inspectiei fiscale, persoana fizică .X. era identificată în raporturile juridice fiscale prin cod numeric personal.

Începand cu 04.11.2014, contestatarul si-a exprimat optiunea de a fi inregistrat in scopuri de TVA, moment în care l-a fost atribuit codul de identificare fiscală RO .X., anul 2014 nefiind supus inspectiei fiscale. La data emiterii deciziilor de impunere codul fiscal era anulat.

Așadar, având în vedere că atât avizul de inspectie fiscala nr..X./23.09.2010, prin care autoritatea fiscală a comunicat începerea inspectiei fiscale, cât și adresa nr..X./15.04.2015, prin care autoritatea fiscală a comunicat reluarea inspectiei fiscale, vizează persoana fizica .X. având CNP.X., contestatara susține că în mod eronat Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice a creat in sarcina persoanei fizice .X. având RO.X., un prejudiciu de peste .X. lei, drept pentru care se impune sanctiunea nulitatii actelor fiscale.

I.d. Neexercitarea de către Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice a rolului activ.

În acest sens, persoana fizică .X. invocă prevederile art.7 și art.12 din Codul de procedură fiscală și susține că autoritatea fiscală avea obligația să îl informeze cu privire la depășirea plafonului de TVA, însă Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice nu și-a exercitat rolul activ timp de 5 ani, urmare acestui fapt fiind stabilite în sarcina sa accesorii de peste .X. lei, fapt pentru care solicită sancțiunea nulității actelor prin care au fost stabilite obligații fiscale în sarcina sa.

II. În subsidiar, în contextul în care se va aprecia că operațiunile de execuție a unor opere de artă viitoare se încadrează în sfera operațiunilor pentru care se aplică TVA, precum și faptul că ar fi avut calitatea de persoană impozabilă, persoana fizică .X. a solicitat:

II.a. Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina persoanei fizice .X. obligații fiscale de natura TVA pentru perioada 2006 - 2009.

Referitor la acest aspect, contestația susține că, în conformitate cu prevederile art.22, art.85 și art.91 din Codul de procedură fiscală, începând cu 01.01.2015 este prescris dreptul organului fiscal de a mai stabili obligații fiscale în sarcina sa, pentru perioada anterioară datei de 31.12.2009, prin obligații fiscale înțelegând și obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

Totodată, persoana fizică .X. contestă legalitatea suspendării și reluării inspecției fiscale, considerând că a solicitat amânarea acesteia prin adresa nr..X./17.11.2010, pe motiv că era plecat din țară, cerere ce i-a fost aprobată prin adresa nr..X./18.11.2010.

Cu privire la celelalte adrese de suspendare, prin care contestația a solicitat prelungirea suspendării inspecției fiscale, aceasta consideră ca sunt lipsite de efecte juridice, în condițiile art.2 lit.f) din OPANAF nr.14/2010, astfel ca nu putea fi vorba de o nouă suspendare a inspecției fiscale din inițiativa contestatorului după data de 11.01.2012.

Astfel, contestația consideră că, neexistând o decizie de suspendare a inspecției fiscale, coroborată cu depășirea duratei maxime a controlului fiscal, determină prescrierea dreptului organului fiscal de a mai stabili obligații fiscale pentru perioada anterioară datei de 31.12.2009.

II.b Nulitatea Raportului de Inspecție Fiscală nr..X./ 30.04.2015, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./ 30.04.2015 și Deciziei de impunere nr..X./30.04.2015, motivată de lipsa obiectului actelor

administrative, in temeiul art.43 lit.d) raportat la art.46 din Codul de procedura fiscala, coroborate cu dispozitiile Hotararii din 07.11.2013 pronuntata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauzele conexate C-249/12 si C250/12 (Tulica si Plavosin).

În susținerea celor solicitate, persoana fizică .X. a invocat art.11 din Constitutia Romaniei precum și Hotararea C.J.U.E din data de 07.11.2014 pronuntata in cauzele conexate Tulica si Plavosin, prin care C.J.U.E a dat o interpretare unitara art.73 si art.78 din Directiva 2006/112/CE cu privire la TVA in cazul tranzactiilor efectuate de persoane fizice si calificarea acestor tranzactii drept operatiuni impozabile care sunt perfect aplicabile si in cazul prestarilor serviciilor dar si in cazul cesiunii drepturilor de autor care are o natura juridica similara cu cea a vanzarii de bunuri (in cazul de față necorporale).

Pornind de la cele doua cauze si de la Directiva 2006/112/CE contestatarul consideră că, in cazul in care s-ar considera ca operatiunile ulterioare anului 2010 ar fi in sfera aplicării TVA si nu s-ar aplica regimul special de scutire, totuși TVA si obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite eronat întrucât TVA a fost calculată prin adaugarea la pretul contractelor si nu prin scaderea din pretul contractelor a taxei, asa cum a stabilit Curtea de Justitie a Uniunii Europene prin decizia de interpretare a Directivei 2006/112/CE cu privire la TVA.

În aceasta situatie contestatara precizează că se impune recalcularea bazei de impunere pentru impozitul pe venit realizat în anul 2010, având în vedere că baza de impunere cuprinde si TVA. Astfel, în mod corespunzator, diferentele de impozit pe venit aferente TVA achitate in plus in aceasta perioada urmează să fie compensate, în temeiul art.116 din Codul de Procedura fiscală, cu creantele bugetare datorate în aceasta perioada în ordinea vechimii.

De asemenea, persoana fizică .X. contestă creantele bugetare reprezentand accesorii, pentru urmatoarele motive:

- având în vedere că creantele principale sunt stabilite nelegal, creantele accesorii urmeaza regimul creantelor principale si urmeaza a fi anulate sau in subsidiar reconsiderate,

- modul de calcul al accesoriilor este eronat, fiind stabilita in mod incorect scadenta la care se calculeaza.

Totodată, persoana fizică .X. susține că, potrivit art.153 alin.(6) și alin.(7) din Codul fiscal, ANAF avea obligativitatea inregistrarii sale automate în Registrul contribuabililor, conform dispozitiilor art.78 din Codul de procedura fiscala, având în vedere și faptul că a făcut toate demersurile conform art.254 si art.259 din Codul fiscal cu privire la declararea veniturilor.

Persoana fizică .X. consideră, de asemenea, că avea dreptul în perioada pentru care s-a calculat TVA de a beneficia de dreptul de deducere a TVA, prin neacordarea acestui drept încălcându-se principiul neutralității TVA ca impozit indirect prevăzut de Directiva 2006/CE.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., au efectuat la persoana fizică .X. o inspecție fiscală parțială în ceea ce privește TVA aferentă perioadei 01.01.2006 – 30.12.2010, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./30.04.2015, contestată.

Persoana fizică .X. a înregistrat venituri din cedarea drepturilor de proprietate intelectuală în baza contractelor încheiate cu Administrația Monumentelor și Patrimoniului Turistic, WTC .X., SC .X. SRL, Centrul de conservare și valorificare a tradiției și creației, Teatrul Ion Creangă .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit art.7 alin. (1) pct.2.1 și pct.2.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, veniturile din drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente, prevedere introdusă în Codul fiscal începând cu anul 2010.

Potrivit adeverintelor de venit eliberate de Ministerul Culturii și de Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, în principal, în perioada 2006–2010, persoana fizică .X. a înregistrat venituri brute în suma de .X. lei.

Din verificarea documentelor prezentate, respectiv contracte, acte adiționale, adeverințe de venit, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică .X. îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 și intra în sfera de aplicare a TVA, ca operațiuni impozabile.

Astfel, persoana fizică .X. este persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, iar operațiunile efectuate de acesta nu sunt operațiuni scutite potrivit art.141 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ci intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ cele 4 condiții prevăzute la art.126 pct.a) – pct.d) din același act normativ.

Totodată, persoana fizică .X. a depășit plafonul de .X. lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea 571/2003, în luna mai 2006, astfel că,

începând cu 01.07.2006 avea obligatia să se înregistreze ca platitor de TVA, acesta înregistrându-se în fapt ca plătitor de TVA în data de 04.11.2014.

În concluzie, având în vedere cele menționate mai sus, precum și prevederile art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pct.56, alin(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. avea obligatia, pentru veniturile obtinute, să emită facturi și să aplice TVA la toate facturile emise începând cu data de 01.07.2006 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din aceasta calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat prestari de servicii, prevăzute la art.129 din Codul fiscal, prin contracte de cesiune a drepturilor de autor către diferite institutii publice, pentru care a fost plătit.

În conformitate cu prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, prestarea de servicii a avut loc în Romania, pentru Administratia Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, Ministerul Culturii si Cultelor, Teatrul Ion Creangă și Mănăstirea Mântuleasa.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrarile de bunuri sau prestarile de servicii cu plata pe teritoriul Romaniei, în conditiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată, respectiv între data de 01.07.2006 și data de 31.12.2010, conform art.140 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, iar potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ au stabilit baza de impozitare a TVA.

Totodată, pentru perioada 01.07.2006 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a depus la organul fiscal competent deconturi de TVA întrucât nu a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, persoana fizică .X. nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal „Declaratia informativă privind livrarile/prestarile si achizițiile efectuate pe teritoriul national” (formular 394), pentru perioada

2007 - 2010, prevazut în OPANAF nr.702/2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de taxa pe valoare adaugata și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de taxa pe valoare adaugata.

Pentru anii 2006–2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2006, și art.156¹ alin. (1) din același act normativ, în vigoare din anul 2007, având în vedere faptul că cifra de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere realizată este următoarea:

- în anul 2006 - .X. lei,
- în anul 2007 - .X. lei,
- în anul 2008 - .X. lei,
- în anul 2009 - .X. lei,
- în anul 2010 - .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare cu suma de .X. lei, pentru care au calculat TVA în sumă de .X. lei, precum și majorări și penalități de întârziere aferente acestora în sumă de .X. lei, conform art.119 alin.(1) și art.120¹ alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 17.04.2015.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 147¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 01.11.2007, și având în vedere faptul că în perioada 01.11.2007 - 30.12.2010, persoana fizică .X. nu a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru această perioadă.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de persoana fizică și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

A.1) Referitor la afirmațiile contestatarii potrivit căreia decizia de impunere este lovită de nulitate pe motiv că:

- inspectia fiscala a depășit durata maximă legală, iar suspendarea acesteia nu a fost efectuată în mod legal, fapt ce i-a afectat activitatea și a condus la calcularea unor accesorii în mod abuziv, cauzându-i un prejudiciu in suma de .X. lei,

- au fost stabilite obligații de plata in sarcina contestatarului care pe perioada supusa inspectiei fiscale era identificat cu CNP.X. și nu cu codul fiscal RO.X., cu care a fost identificat începând cu data de 04.11.2014,

- Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice nu și-a exercitat rolul activ timp de 5 ani, conform prevederilor art.7 și art.12 din Codul de Procedură fiscală, având în vedere obligatia acesteia de a informa cu privire la depășirea plafonului de TVA, se rețin următoarele:

Potrivit art.104 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”

Termenul prevăzut de această normă legală pentru durata efectuării inspecției fiscale este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, atât timp cât impunerea se face înlăuntrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale și nu unul care să atragă nulitatea actului administrativ fiscal în situația nerespectării acestuia.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel Bucuresti reține faptul că *“În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr.1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.6657/2/2012, rămasă definitivă prin nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la suspendarea în mod nelegal a inspecției fiscale, fapt ce a condus la prelungirea nejustificată a acesteia, se reține că potrivit documentelor

anexate la dosarul cauzei, persoana fizică .X. a fost înștiințată de începerea inspecției fiscale, în baza art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin avizul de inspecție fiscală înregistrat la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./23.09.2010, comunicat contribuabilului în data de 28.09.2010.

Prin adresa nr..X./17.11.2010, persoana fizică .X. a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale, pe motiv că nu va fi în țară.

Organele de inspecție fiscală au întocmit nota pentru amânarea inspecției fiscale nr..X./18.11.2010, iar prin adresa nr..X./ 18.11.2010 au comunicat contribuabilului aprobarea amânării începerii inspecției fiscale până la data de 11.01.2011.

Prin adresa din data de 25.03.2011, înregistrată sub nr. .X., persoana fizică .X. a solicitat suspendarea inspecției fiscale din cauza unor probleme de natură medicală.

Organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul pentru suspendarea inspecției fiscale nr..X./30.03.2011 iar prin adresa nr..X./30.03.2011 au comunicat contribuabilului suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 25.03.2011.

Prin cererea înregistrată la sediul Administrației Sector .X. a Finanțelor publice sub nr..X./06.05.2011, contribuabilul a solicitat prelungirea suspendării inspecției fiscale, de asemenea din cauza unor probleme de natură medicală.

Prin adresa nr..X./30.03.2015, organele de inspecție fiscală au comunicat contribuabilului reluarea inspecției fiscale.

Astfel, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 12.01.2011 - 25.03.2011 și 09.04.2015 – 17.04.2015.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat în primă fază la amânarea începerii inspecției fiscale, având în vedere faptul că persoana fizică .X. nu se afla în țară, apoi la suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 25.03.2011, la cererea contestatarului din motive medicale, iar în ultimă fază la prelungirea suspendării inspecției fiscale, de asemenea din motive medicale invocate de contestator.

Astfel, se reține că afirmația persoanei fizice referitoare la faptul că inspecția fiscală a fost în mod nelegal suspendată este eronată având în vedere că suspendarea inspecției fiscale a avut loc o singură dată începând cu data de 25.03.2011, conform prevederilor legale.

În ceea ce privește argumentul contestatarii privind calcularea unor accesorii în mod abuziv, motiv pentru care i s-a creat un prejudiciu în suma de .X. lei, urmare a faptului că inspecția fiscală a depășit durata maximă legală iar suspendarea acesteia nu a fost efectuată în mod legal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- Așa cum s-a precizat mai sus, termenul prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, iar prelungirea termenului pentru efectuarea inspecției fiscale a fost determinată de amânarea/suspendarea inspecției fiscale datorată fie ca urmare a faptului că persoana fizică .X. nu se afla în țară, fie din motive medicale invocate de contestatar;

- Accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmația contestatarii privind faptul că au fost stabilite în mod eronat obligații de plata în sarcina sa, având în vedere că pe perioada supusa inspecției fiscale era identificat cu CNP.X. și nu cu codul fiscal RO.X., cu care a fost identificat începând cu 04.11.2014, se reține că orice persoană fizică care exercită profesii libere are obligația de a se înregistra fiscal și primește un singur cod de identificare fiscală, indiferent de numărul activităților desfășurate în cadrul profesiilor libere, în condițiile legii, conform prevederilor art.72 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1)Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:

b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;

e) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Astfel, persoanele fizice se identifică fiscal fie prin codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale, fie prin codul de înregistrare fiscală, în cazul în care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere.

Având în vedere faptul că persoana fizică .X. a înregistrat venituri din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea

drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora avea obligația să declare începerea activității economice și să se înregistreze ca platitor de TVA.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. referitor la faptul că în conformitate cu prevederile art.7 și art.12 din Codul de procedură fiscală, Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., nu a informat contribuabilul cu privire la depășirea plafonului de TVA, se reține că potrivit alin.(5) al art.7 din Codul de Procedură fiscală, îndrumarea contribuabilului se face fie ca urmare a solicitării acestuia, fie din inițiativa organului fiscal. Totodată, buna credință prevăzută la art.12 se refera la buna credință a ambelor părți, respectiv organ fiscal și contribuabil. De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că pe tot parcursul inspecției fiscale contribuabilul a fost informat conform prevederilor art.107 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, asupra constatarilor rezultate din inspecția fiscală.

În speță, sunt aplicabile prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că elementele precizate la art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei

vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a concluziilor mai sus prezentate, iar în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală.

Analizând actele administrativ fiscale anexate la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, organele de inspecție fiscală acționând exact în spiritul teleologic al legii și anume urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Totodată, se reține și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1944/2008, într-o speță similară, prin care instanța supremă a statuat faptul că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atât timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatară nu au fost de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emisă în cauză, excepțiile ridicate de persoana fizică nu au temei legal, motiv pentru care acestea se vor respinge ca neîntemeiate.

A.2). În ceea ce privește invocarea de către persoana fizică .X. a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru perioada 2006–2009, pe considerentul că inspecția fiscală a fost începută și decizia de impunere a fost emisă în anul 2015, respectiv termenul de prescripție nu a fost întrerupt și suspendat în condițiile expres prevăzute de lege întrucât inspecția fiscală nu a fost suspendată în mod legal, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Potrivit art. 91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

iar potrivit art.92 alin.(2):

„Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenele de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, reiterăm faptul că persoana fizică .X. a fost înștiințată de începerea inspecției fiscale, în baza art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prin avizul de inspecție fiscală înregistrat la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice .X., sub nr..X./ 23.09.2010, comunicat contribuabilului în data de 28.09.2010.

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus, inspecția fiscală a fost amânată și suspendată la cererea contribuabilului, prin Nota pentru

amanarea inspectiei fiscale nr..X./18.11.2010 și prin Referatul pentru suspendarea inspectiei fiscale nr..X./30.03.2011.

În data de 30.03.2015, prin adresa nr..X., organele de inspectie fiscală au comunicat contribuabilului reluarea inspectiei fiscale iar inspectia fiscală s-a desfasurat în perioada 12.01.2011-25.03.2011 și 09.04.2015–17.04.2015.

În ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, așa cum s-a reținut mai sus, acesta începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, în speța în cauză, termenul de 5 ani începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv de la data de 1 ianuarie 2007.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 23.09.2010 a fost emis Avizul de inspectie fiscală nr..X. prin care persoana fizică .X. a fost informată că „începând cu data de 15.10.2010” va face obiectul unei inspectii fiscale, aviz care a fost comunicat contribuabilului în data de 28.09.2010, potrivit semnăturii și mențiunii olografe de luare la cunoștință de pe acesta.

Astfel, se reține că organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor bugetare de natura TVA și accesorii aferente, în interiorul termenului de prescripție, întrucât pe durata cauzei de suspendare, efectul constă în oprirea cursului prescripției extinctive, deci intervalul de timp situat între momentul apariției cauzei de suspendare și momentul încetării cauzei de suspendare nu intră în calculul termenului prescripției extinctive.

Având în vedere cele de mai sus, excepția ridicată de contestată referitoare la faptul că pentru perioada 2006–2009 dreptul organelor de inspectie fiscală de a stabili obligații fiscale este prescis, precum și afirmațiile contestatare potrivit cărora decizia de impunere este lovită de nulitate, nu pot fi reținute și astfel Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Aspecte de fond:

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă

persoana fizică .X. datorează TVA pentru veniturile obținute în perioada 2006-2010 din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora, în condițiile în care a desfășurat activități economice în sensul TVA, depășind plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006–2010, persoana fizică .X. a obținut venituri în suma de .X. lei din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora, iar activitatea desfășurată de persoana fizică, respectiv cesiunea drepturilor de autor către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și Patrimoniului Turistic asupra operelor de artă monumentală realizate, reprezintă o prestare de servicii efectuată cu plată și este impozabilă din punct de vedere al TVA, iar persoana fizică .X. a dobândit astfel calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a depășit plafonul de .X. lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în luna mai 2006, astfel că, începând cu 01.07.2006 avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, acesta înregistrându-se în fapt ca plătitor de TVA în data de 04.11.2014.

Având în vedere cele menționate mai sus, precum și prevederile art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pct.56 alin(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. avea obligația, pentru veniturile obținute, să emită facturi și să aplice TVA la toate facturile emise începând cu data de 01.07.2006 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din aceasta calitate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată, respectiv între data de 01.07.2006 și data de 31.12.2010, conform art.140 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, iar potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ au stabilit baza de impozitare a TVA.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare cu suma de .X. lei, pentru care au calculat TVA în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, având în vedere faptul că în perioada 01.11.2007-30.12.2010, persoana fizică .X. nu a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru această perioadă.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

În acest sens sunt și prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 care precizează:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2); [...]”.

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. [...].”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul TVA, inclusiv activitățile prestatorilor de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, dobândește calitatea de persoană impozabilă.

Se reține că potrivit art.129 alin.(1) și alin.(2) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;.”

Aceste prevederi legale au fost menținute și în perioada 01.01.2007–31.12.2009, cu precizarea că alin.(1) stipulează că „se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128.”

Începând cu data de 01.01.2010 alin.(1) al art.129 a fost menținut în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, iar alin. (3) lit. b) al aceluiași articol a fost modificat astfel:

“b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.04.2015, se reține că în perioada 2006–2010, persoana fizică .X., conform adeverințelor de venit eliberate de Ministerul Culturii și Cultelor și de Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, a obținut venituri în suma de .X. lei din efectuarea unor lucrari de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora, în baza contractelor încheiate cu Administrația Monumentelor și Patrimoniului Turistic, WTC .X., SC .X. SRL, Centrul de conservare și valorificare a tradiției și creației, Teatrul Ion Creangă .X..

Astfel, se reține că activitatea desfășurată de persoana fizică .X., respectiv cesiunea drepturilor de autor către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic asupra operelor de artă monumentală realizate, conform prevederilor legale anterior precizate reprezintă o prestare de servicii efectuată cu plată.

Prin urmare, se reține că persoana fizică .X. a desfășurat activități economice în sensul TVA, în speța în cauză activitățile prestatorilor de servicii, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”,

iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a TVA și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. [...]”

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de TVA în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X. lei, regimul de scutire de TVA operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2006, desfășurând activități

economice urmare prestării serviciilor constând în executarea lucrărilor și cesiunea drepturilor de autor asupra acestora, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a TVA, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de TVA, respectiv înregistrarea ca plătitor de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de .X. lei.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art.152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de TVA în regim normal, ulterior înregistrării ca plătitor de TVA a persoanei impozabile, **organele fiscale vor solicita plata la buget a TVA pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2007–08.03.2009, potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

„(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a

solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 2007-2008, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.03.2009–31.12.2009, potrivit pct.62 alin.(2) dat în aplicarea art.152 alin. (6) din Codul fiscal:

„(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

Începând cu data de 01.01.2010, pct.62 alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 152 alin.(6) din Codul fiscal precizează:

“(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, persoana fizică .X. a desfășurat activități economice în sensul TVA, respectiv efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cesiunea drepturilor de autor asupra acestora către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic, acesta înregistrându-se în fapt ca plătitor de TVA în data de 04.11.2014.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.04.2015, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă, iar activitățile desfășurate intră în sfera de aplicare a TVA.

Pentru determinarea cifrei de afaceri, respectiv a datei depășirii plafonului de scutire de TVA de .X. lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea veniturilor încasate, constatând faptul că persoana fizică .X. a depășit plafonul de .X. lei în luna mai 2006, astfel că, aceasta avea obligația să solicite înregistrarea ca

plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că prin depășirea în luna mai 2006 a plafonului de scutire de TVA de .X. lei, persoana fizică .X. devine plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2006.

Organul de soluționare a contestației reține ca relevantă în soluționarea cauzei și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație Cod Fiscal și reglementări vamale, care prin adresa nr. .X./19.06.2015, într-o speță similară, a precizat:

„Dacă nu se solicită sau se solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligația privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care persoana impozabilă ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal.[...]”

Prin urmare, pentru operațiunile impozabile efectuate de persoana fizică .X., organele de inspecție fiscală au determinat în mod legal o bază impozabilă în sumă de .X. lei constituită din veniturile obținute în perioada 2006-2010 din efectuarea lucrărilor de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, stabilind în sarcina contestatarului TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesoriile aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.04.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația contestatarului referitoare la faptul că operațiunile de realizare a lucrărilor de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe sunt operațiuni scutite de TVA,

potrivit art.141 alin.(1) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Potrivit art.141 alin.(1) lit.k) din actul normativ invocat de contestatar, în vigoare în anul 2006 *“următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:*

k) prestările de servicii culturale, precum și livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii, efectuate de instituții publice sau de organizații culturale nonprofit;”

În explicitarea prevederilor alin.(1) lit.k) al art.141 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.34¹ alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, astfel:

“34¹. (1) Prestările de servicii culturale prevăzute de art.141 alin.(1) lit.k din Codul fiscal, efectuate de instituții publice sau de organizații culturale nonprofit, cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă și alte reprezentații culturale similare, organizarea de expoziții, festivaluri, restaurarea și punerea în valoare a patrimoniului cultural mobil și imobil. Livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii cuprind livrări precum: vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează un eveniment cultural.”

Începând cu data de 01.01.2007, art. 141 alin.(1) lit.m) din Codul fiscal, prevede: *“următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:*

“m) prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii și Cultelor;”

iar pct.30 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 141 alin.(1) lit.m) din Codul fiscal precizează:

“30. Prestările de servicii culturale prevăzute de [art. 141](#) alin. (1) lit. m) din Codul fiscal efectuate de instituțiile publice sau de organizații culturale nonprofit cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă, organizarea de expoziții, festivaluri și alte evenimente culturale similare. Livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii cuprind livrări precum: vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează un eveniment cultural.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, sunt scutite de TVA prestările de servicii culturale, precum și livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii, efectuate de instituții publice sau de organizații culturale nonprofit/fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii și Cultelor. Prestările de servicii culturale la care se face referire mai sus cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă, organizarea de expoziții, festivaluri și alte evenimente culturale similare. Livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii cuprind livrări precum: vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează un eveniment cultural.

Astfel, se reține că operațiunile invocate de contestatar și pentru care se aplică scutirea de TVA anterior precizată, sunt efectuate de organizații fără scop patrimonial, respectiv de instituții publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, or persoana fizică .X. nu are această calitate.

Mai mult, în speță au fost efectuate alte prestări de servicii decât cele mai sus menționate pentru care se aplică scutirea de TVA, în speță fiind vorba de prestări de servicii constând în lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, prestări de servicii care reprezintă activități economice în sensul TVA și pentru care persoana fizică .X. a dobândit calitatea de persoană impozabilă.

Referitor la afirmațiile persoanei fizice .X. potrivit cărora operațiunile pe care le-a efectuat sunt operațiuni scutite de TVA așa cum rezultă „în mod expres”, din:

- cuprinsul contractelor încheiate de contestator cu instituțiile publice contractante, precum și din

- cuprinsul adresei nr..X./25.05.2015, anexată la dosarul cauzei, emisă de Administrația monumentelor și patrimoniului turistic din cadrul Consiliului general al municipiului .X., în care se precizează: *“Drept urmare, prin caracteristica lor de a raspunde interesului general, lucrarile de arta monumentala si lucrarile de restaurare monumentala apartin institutiilor publice si ca atare prestarile de servicii artistice contactate de institutia noastra cu domnul artist plastic Ionel Stoicescu sunt operatiuni scutite de taxa, conform prevederilor art.141, alin.1 Cod fiscal”*,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din punct de vedere fiscal, TVA aferentă prestării unui serviciu/livrării unui bun este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispozitii legale (Codul civil, Codul comercial ș.a), drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestator (efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea

drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Se reține că, în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ: *„în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”*

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia prin Sentința Civilă nr..X./17.01.2012, pronunțată în dosarul nr..X./2011 de Judecătoria Sector 1, s-a reținut că: *“În aceste condiții devin aplicabile prevederile art.141 alin.(1) lit.k) și lit.m) din Codul fiscal, dat fiind faptul că lucrările de artă monumentală au reprezentat servicii furnizate instituțiilor publice și în consecință, prin caracteristica lor de a răspunde interesului general, aparțin instituțiilor publice, astfel cum s-a reținut mai sus, ceea ce înseamnă că lucrările efectuate de contestator sunt scutite de plata TVA”,* acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că împotriva respectivei sentințe ANAF a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr.3513/30.09.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins ca neîntemeiată, irevocabilă, acțiunea formulată de reclamantul .X., și a reținut următoarele:

„Prin Decizia nr..X./29.11.2011 emisă de Direcția generală a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a respins contestația formulată de reclamant, ca neîntemeiată, soluție pe care Înalta Curte o apreciază ca fiind legală și temeinică. [...]

În conformitate cu prevederile legale menționate, se constată că cesiunea drepturilor de autor către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, asupra operelor de artă realizate, reprezintă o prestare de servicii efectuată cu plată, reclamantul dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene avută în vedere de către Instanța de fond la definirea noțiunii de cesiune de drepturi de autor, nu poate fi reținută ca relevantă pentru soluționarea favorabilă a cererii reclamantului de scutire de la plata taxei pe valoarea

adăugată pentru activitățile realizate, întrucât vizează o altă situație de fapt decât aceea reținută în prezenta cauză.

Astfel, se constată că în cauza C-533/07 Falco Privatstiftung, Thomas Rabitsch împotriva Gisela Weller-Lindhorst, interpretarea noțiunii de „prestare de servicii” s-a făcut în contextul examinării dispozițiilor Regulamentului nr.44/2011, ce vizează stabilirea normelor de competență judiciară aplicabile în materie contractuală și implicit, a contractelor de prestări de servicii, ipoteză distinctă de situația de fapt ce face obiectul litigiului dedus judecății, ce privește încadrarea cesiunii drepturilor de autor în categoria prestărilor de servicii, care reprezintă activități economice supuse taxei pe valoarea adăugată.[...]

Prin urmare, în speță, având în vedere că reclamantul are calitatea de persoană impozabilă, în temeiul dispozițiilor art.152 și art.153 din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, în forma în vigoare în perioada verificată, aceasta are obligația înregistrării ca plătitor de TVA, întrucât a depășit plafonul de scutire de .X. lei.

Cum reclamantul nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA în regim normal, în mod legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor pct.56 alin.(4) lit.a) din HG nr.44/2004 și au constatat că prin depășirea plafonului în luna noiembrie 2006 a plafonului de scutire de TVA de .X. lei, reclamantul devine plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2007, stabilind în sarcina acestuia TVA de plată [...]

Referitor la argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia organele fiscale aveau obligația înregistrării din oficiu, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor art.152 și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada supusă impunerii, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de TVA, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X. lei, regimul de scutire de TVA operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Astfel, se reține că obligația de înregistrare în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire revine persoanei impozabile care a depășit plafonul, în speță persoanei fizice .X., având în vedere că, așa cum s-a reținut mai sus, nu orice operațiuni realizate de o persoană impozabilă și din care aceasta obține venituri intră în calculul plafonului de scutire, ci numai acelea prevăzute expres de Codul fiscal (operațiuni scutite, operațiuni scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere, dacă nu sunt accesorii activității principale).

Prin urmare, natura operațiunilor realizate și regimul aplicabil poate fi cunoscut numai de persoana impozabilă, care în funcție de operațiunile realizate, trebuie să aibă în vedere și să identifice momentul la care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor legale sau de către organele de inspecție fiscală, cu ocazia controalelor efectuate.

Astfel, chiar dacă contribuabilul a depus la organul fiscal declarații din care rezultă că acesta a depășit plafonul de scutire, acesta nu este nicidecum un element relevant din perspectiva stabilirii obligației de înregistrare, având în vedere, pe de o parte faptul că respectivele declarații nu sunt depuse în scopuri de TVA, ci în alte scopuri, fără a se menționa că organele de administrare fiscală care primesc respectivele declarații nu au atribuții în ceea ce privește verificarea operațiunilor reflectate în declarațiile respective și cu atât mai puțin stabilirea naturii acestora din perspectiva regimului de TVA aplicabil. Natura operațiunilor efectuate de contribuabili și regimul TVA aplicabil pot fi identificate numai de organele de inspecție fiscală cu ocazia controalelor efectuate.

Prin urmare, raportat la prevederile legale, organele fiscale nu puteau proceda la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA fără constatările organelor de inspecție fiscală, întrucât din declarațiile depuse de contribuabil nu poate fi stabilită cifra de afaceri realizată de acesta, calculată potrivit dispozițiilor art.152 alin.(2) din Codul fiscal, în condițiile în care în Declarația 200 privind veniturile realizate anual depusă de persoana fizică .X., se evidențiază veniturile încasate, iar pentru stabilirea plafonului de TVA se are în vedere cifra de afaceri, respectiv veniturile obținute din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și a drepturilor conexe asupra acestora.

În contextul celor menționate, trebuie subliniat, de asemenea, că potrivit pct.62 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoanele care aplică regimul special de scutire conform art.152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului de vânzări. Această obligație instituită de legislația în domeniul TVA privind ținerea evidențelor realizate de astfel de persoane cu

ajutorul jurnalului de vânzări are ca scop, între altele, identificarea de către persoana impozabilă a momentului depășirii plafonului de scutire și implicit, a datei la care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice .X. potrivit căreia în perioada pentru care s-a calculat TVA avea dreptul de a beneficia de dreptul de deducere a TVA, se rețin următoarele:

Având în vedere Hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în data de 9 iulie 2015, în cauza C-183/14 Salomie și Oltean, care precizează:

„1) Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost decontată de taxă datorate.”

organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat, prin adresa nr.A_SLP 1352/06.05.2016, organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a finanțelor publice .X., să

efectueze “o constatare la fața locului, care va avea drept obiectiv verificarea tuturor documentelor aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea edificării operelor de artă în speță și stabilirea cuantumului TVA deductibilă, în condițiile respectării cerințelor de fond și formă impuse de legea fiscală în ceea ce privește deductibilitatea TVA și pe cale de consecință, în funcție de rezultatele cercetării, stabilirea obligațiilor fiscale pe care persoana fizică .X. le datorează bugetului de stat, respectiv recalcularea corespunzătoare a debitului de plată de natura TVA și a accesoriilor aferente”.

Urmare solicitării, organele de inspecție fiscală au încheiat Procesul verbal nr.Sector .X./26.08.2016, din analiza căruia rezultă următoarele:

- contribuabilul nu a pus la dispoziție acte și documente;
- prin adresa nr. .X./08.08.2016, contribuabilul a comunicat

faptul că:

- pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, în acord cu dispozițiile art.50 alin.(1) din Legea nr.571/2003 (vechiul Cod fiscal) venitul net i s-a stabilit prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor deductibile egale cu 50% până în anul 2010 și de 25% începând cu anul 2010 (cheltuieli forfetare) și nu pe baza documentelor aferente achizițiilor și serviciilor în scopul realizării operelor de artă monumentală, generatoare de venituri din proprietate intelectuală;

- obligațiile declarative pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010 le-a îndeplinit pe baza documentelor emise de plătitorul de venit, conform art.50 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- toate documentele justificative (contracte, adevărinițe, procese verbale etc.) pentru realizarea acestor venituri au fost înmânate cu ocazia inspecției fiscale în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.04.2015;

- față de dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991 nu îi revenea obligația de a determina veniturile în sistem real și conduce contabilitatea în partidă simplă.

În concluzie, persoana fizică .X. a precizat faptul că nu deține alte documente în afara celor depuse și prezentate inspectorilor fiscali cu ocazia inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010.

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Având în vedere faptul că persoana fizică .X. nu a prezentat documentele de achiziție bunuri/servicii care să fie analizate de organele de inspecție fiscală și nici nu anexat astfel de documente cu ocazia depunerii contestației, se reține că aceasta nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA având în vedere prevederile art.145, art.146, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia TVA și obligațiile fiscale accesorii au fost stabilite eronat, întrucât TVA a fost calculată prin adăugarea la prețul contractelor și nu prin scăderea din prețul

contractelor a TVA, așa cum a stabilit Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin decizia de interpretare a Directivei 2006/112/CE cu privire la TVA, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, aprobată prin OMFP nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I:

„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Analizând prin sondaj documentele depuse în copie de persoana fizică .X. în susținerea contestației, organul de soluționare a contestației reține:

a) Potrivit contractului de comandă a unor lucrări de artă monumentală nr..X./26.04.2006, încheiat între persoana fizică .X., în calitate de autor și Administrația monumentelor și patrimoniului turistic, în calitate de beneficiar, se reține că:

- la pct.2 alin.(1) se precizează: *“prin prezentul contract, beneficiarul comandă și autorul se obligă să execute lucrările de realizare a 12 sculpturi (...);”*

- la pct.2 alin.(3) se stipulează: *“autorul va executa “opera” și va cesiona beneficiarului, în exclusivitate și nelimitat drepturile patrimoniale de autor aferente “operei” realizate în formă definitivă”;*

- la pct.3 alin.(1) se precede: *“valoarea contractului este de (...) Ron și reprezintă onorariul brut al autorului pentru forma definitivă a lucrării de realizat (...);”*

b) Potrivit contractului de drept de autor nr..X./16.09.2010, încheiat între persoana fizică .X., în calitate de autor și Teatru Ion Creangă, în calitate de beneficiar, se reține că:

- la pct.2.1 se precizează: *“prin prezentul contract, autorul se angajează să conceapă și să execute lucrarea plastică reprezentând trofee – 5 buc. pentru Festivalul Internațional de Teatru pentru Copii “100, 1.000, 1.000.000 de povești”, ediția a VI-a .X., ce va avea loc în perioada 2-9 octombrie 2010”;*

- la pct.2.2 se stipulează: *“autorul cesionează beneficiarului, în regim de exclusivitate, toate drepturile patrimoniale care decurg din drepturile de autor asupra creației sale (...);”*

- la pct.3.1 se precede: *“onorariu convenit autorului, conform prezentului contract este de (...) lei brut”.*

Având în vedere prevederile contractuale, raportate la prevederile legale mai sus citate, prin adresa nr.A_SLP 1540/17.08.2016, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X. să facă dovada dacă, în calitate de prestator, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală pentru care persoana fizică a înregistrat venituri din cedarea drepturilor de proprietate intelectuală în baza contractelor încheiate prin care prețul lucrărilor a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare acestei solicitări, persoana fizică .X., prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1669/02.09.2016 a comunicat:

„4. După data depunerii contestației, a intrat în vigoare Legea nr.209/2015, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 540 din data de 20 iulie 2015, prin care legiuitorul a dispus anularea obligațiilor fiscale reprezentând diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a acestei legi.

5. Prin Legea nr.209/2015, care are caracter de lege specială, față de dispozițiile Codului fiscal, au fost anulate din oficiu diferențele de TVA (inclusiv accesoriile) impuse și neachitate în sarcina persoanelor care au realizat venituri din proprietate intelectuală—așa cum este și subsemnatul – până la data 01.07.2015.

6. Prin Notificarea nr..X./08.08.2016 (anexată prezentei), subsemnatul am solicitat Administrației Sectorului .X. .X. a Finanțelor Publice în calitate de organ fiscal competent să facă dovada aplicării dispozițiilor speciale ale Legii nr.209/2015 și OPANAF nr.2202/19.08.2015 prin care s-au aprobat procedurile de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015, în cazul în care organul fiscal teritorial a emis decizii de impunere ca urmare a inspecției fiscale, față de care nu am primit niciun răspuns în termenul legal de soluționare.[...]

În situația de mai sus, prin aplicarea prioritara a legii speciale, ce are ca efect anularea obligațiilor reprezentând TVA și accesoriile aferente stabilite prin actele administrative contestate nu mai este necesară analizarea bazei de impunere a TVA pentru veniturile realizate de subsemnatul din activități de proprietate intelectuală, solicitate de dvs. prin adresa A_SLP 1540/17.08.2016”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că persoana fizică .X. nu a dat curs celor solicitate, fapt pentru care, în speță, nu se poate aplica cota recalculată de TVA.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice referitoare la faptul că prin Legea nr.209/2015, care are caracter de lege specială, față de dispozițiile Codului fiscal, au fost anulate din oficiu diferențele de TVA (inclusiv accesoriile) impuse și neachitate în sarcina persoanelor care au realizat venituri din proprietate intelectuală, așa cum este și cazul său, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit adresei nr..X./27.05.2016 emisă de Administrația Sectorului .X. a finanțelor publice .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr.A_SLP 1018/ 30.05.2016, în data de

28.03.2016 având nr..X., Biroul juridic a transmis avizul privind legalitatea procedurii de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr.209/2015 pentru o parte din obligațiile fiscale înscrise în listă, menționând totodată că pentru obligațiile fiscale înregistrate pe numele domnului .X. nu s-a acordat aviz.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.04.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice .X., respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.